

# VU Research Portal

## Het begrip bedrijfsmiddel in de regeling van de herinvesteringsreserve

Ip, W.Y.

### ***published in***

MBB. Belastingbeschouwingen  
2014

### ***document version***

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### ***citation for published version (APA)***

Ip, W. Y. (2014). Het begrip bedrijfsmiddel in de regeling van de herinvesteringsreserve. *MBB. Belastingbeschouwingen*, 2014(3), 123-129.

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)



# Het begrip bedrijfsmiddel in de regeling van de herinvesteringsreserve

Mr. W.Y. Ip<sup>1</sup>

Over het begrip bedrijfsmiddel is de afgelopen jaren de nodige jurisprudentie verschenen. Dit begrip vervult een sleutelrol bij de toepassing van de herinvesteringsreserve. Onlangs – en niet voor het eerst – heeft de Hoge Raad in dit verband geoordeeld over de vraag of een vermogensbestanddeel op het moment van vervreemden een bedrijfsmiddel is of voorraad vormt.<sup>2</sup> Deze kwalificatie is van belang, omdat een herinvesteringsreserve alleen kan worden gevormd bij vervreemding van een bedrijfsmiddel. Het momentum lijkt daar om de stand van zaken rond het begrip bedrijfsmiddel te inventariseren en onder meer te bezien hoe dit begrip zich verhoudt tot de ratio van de herinvesteringsreserve.

## 1. Inleiding

Dat de herinvesteringsreserve een aantrekkelijke regeling is, zal door menigeen worden beaamd. Zo betoogde Fray, oud-hoofdinspecteur der Directe Belastingen in Amsterdam, al in de oorlogsjaren dat het handhaven van de – toen nog in te voeren met de huidige faciliteit vergelijkbare – regeling afhankelijk is van de houding van de belastingplichtigen. 'Laat men toonen door een loyale vervulling van de voorwaarden zulk een regeling waardig te zijn. Anders zullen spoedig de verkeerden het voor de goeden hebben bedorven,'<sup>3</sup> zo betoogde hij waarschuwend. De belastingplichtigen zijn de regeling kennelijk 'waardig' geweest, aangezien de herinvesteringsreserve zich – zoals hierna zal blijken – een vaste plaats heeft weten te veroveren in het fiscale bestel en daaruit niet meer lijkt weg te denken. De huidige regeling biedt – kort gezegd – de belastingplichtige de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden de belastingheffing over de boekwinst die ontstaat bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel uit te stellen.<sup>4</sup> De uitgestelde winst kan in mindering worden gebracht op

de boekwaarde van een bedrijfsmiddel dat als herinvestering heeft te gelden, en wel op het moment dat het nieuwe activum is verworven.<sup>5</sup> Hiermee geniet de belastingplichtige een liquiditeits- en rentevoordeel. Deze regeling lijkt eenvoudig, maar het tegendeel is waar. Gecompliceerde regels zijn onder meer van toepassing op de vorming, de afboeking en het vrijvallen van de herinvesteringsreserve.<sup>6</sup> In deze beschouwing ga ik niet uitgebreid in op de techniek van de regeling, maar concentreer ik mij op de inhoud van het begrip bedrijfsmiddel, zoals dat gestalte heeft gekregen in de parlementaire geschiedenis en in de rechtspraak van de Hoge Raad. Daarnaast zal ik onderzoeken hoe de aldus gevonden invulling van het begrip bedrijfsmiddel zich verhoudt tot de bedoeling die de wetgever met de introductie van de herinvesteringsreserve heeft gehad.

Deze beschouwing start met de plaats die de herinvesteringsreserve inneemt in de inkomstenbelasting.<sup>7</sup> In dat kader wordt onder meer aandacht geschonken aan de ruilgedachte en de ratio van de herinvesteringsreserve (paragraaf 2). Het begrip bedrijfsmiddel wordt besproken in paragraaf 3. Alvorens ik deze beschouwing afsluit (paragraaf 5), wordt in paragraaf 4 bezien in hoeverre een verbinding te leggen is tussen het begrip bedrijfsmiddel en de ratio van de herinvesteringsreserve.

## 2. Herinvesteringsreserve<sup>8</sup>

### 2.1. Historie

Om het begrip bedrijfsmiddel in de regeling van de herinvesteringsreserve goed te kunnen doorgronden, is het van belang kort stil te staan bij de lange voorgeschiedenis die de regeling heeft. Onder de Wet IB 1914 werden opbrengsten alleen belast als zij uit een bron van inkomen vloeiden.<sup>9</sup> Boekwinsten behaald bij vervreemding van bedrijfsmiddelen – vallende onder de bron van inkomen 'opbrengsten uit onderneming' – leverden in principe belastbare winst op.<sup>10</sup> De minister stond toe dat indien een schip door oorlogsgeweld teniet was gegaan, de schadeloosstelling niet tot

1 De auteur is als beleidsmedewerker/wetgevingsjurist werkzaam bij het Ministerie van Financiën en als docent/onderzoeker verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Deze beschouwing is in de laatstgenoemde hoedanigheid geschreven, met dank aan mr. L.J.A. Pieterse voor zijn waardevolle commentaar op eerdere versies.

2 HR 6 december 2013, nr. 12/05867, *NTR* 2014/299.

3 J.A. Fray, 'De fiscale winstberekening', in: P.J.A. Adriani (red.), *Fiscale ervaringen in bezettingstijd 1940-1945*, L.J. Veen, Amsterdam 1946, p. 182.

4 Art. 3.54 Wet IB 2001.

5 Dit resulteert in een lagere afschrijving en dus een hogere winst.

6 Zie verder R. Russo, *Herinvesteringsreserve in kort bestek*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2005, paragrafen 4 en 6.

7 Zie voor de toepassing van de herinvesteringsreserve in de vennootschapsbelasting onder andere L.P. Cats, 'De herinvesteringsreserve verder aan banden gelegd', *MBB* 2013 nr. 4, p. 131-136 en R.J. Bondrager en G.J. van der Linden, 'Wijziging art. 12a Wet VPB 1969: maatregelen tegen handel in HIR-lichamen', *Forfaitair* 2013/231, p. 30-34.

8 Zie uitgebreid R. Russo, *Herinvesteringsreserve*, tweede druk, Kluwer, Deventer 2004. Idem: zijn op 16 december 1992 verdedigde proefschrift, *Vervangingsreserve. Aspecten van de belastingheffing van boekwinsten op bedrijfsmiddelen*, besproken door J.J.M. Jansen in *WFR* 1994/1410.

9 Art. 4, lid 2, Wet IB 1914.

10 Zie hiervoor onder meer de resoluties van 12 december 1916, B. 1529, 14 november 1914, B. 1873 en 9 oktober 1915, B. 2209.



de winst behoefde te worden gerekend.<sup>11</sup> Als voorwaarde gold wel dat de schadeloosstelling gebruikt werd om het schip te vervangen. In 1941, in de bezettingstijd dus, werd het Besluit IB 1941 ingevoerd. Dit Besluit<sup>12</sup> maakte het mogelijk dat de winst die ontstond na ontvangst van een vergoeding wegens verlies of diefstal van een bedrijfsmiddel gereserveerd werd en als eerste afschrijving op de kosten van vervanging of herstel werd aangewend.<sup>13</sup> Met ingang van 1 januari 1965 is in de wet voor het eerst een algemene herinvesteringsregeling opgenomen.<sup>14</sup> Deze regeling werd ingevoerd onder de naam vervangingsreserve, de voorloper van de huidige herinvesteringsreserve. Onder de Wet IB 1964 kon – kort gezegd – de boekwinst gedurende maximaal vier jaar gereserveerd worden voor de aankoop van een vervangend bedrijfsmiddel, mits er sprake was van een voornemen tot (vrijwillige) vervanging van een afgestoten bedrijfsmiddel dat bedrijfseconomisch dezelfde functie had als het vervangende bedrijfsmiddel. Per 2001 is de vervangingsreserve getransformeerd in de regeling van de herinvesteringsreserve, en neergelegd in art. 3.54 Wet IB 2001 (zie paragraaf 2.3).

## 2.2. Ruilgedachte

Het binnen goed koopmansgebruik<sup>15</sup> door de Hoge Raad ontwikkelde leerstuk van de ruilgedachte, ook wel bekend onder de naam ruilarresten, is deels vergelijkbaar met de regeling van de herinvesteringsreserve. Op grond van dit leerstuk is toegestaan dat geen winstrealisatie wordt aan genomen bij ruil (op te vatten als ‘vervanging’<sup>16</sup>) van een goed, zoals een bedrijfsmiddel, tegen een ander goed van dezelfde aard, dat economisch gezien dezelfde plaats in de onderneming inneemt als het afgestane goed.<sup>17</sup> Dit houdt in dat het vervangende activum ‘functioneel-economisch’ dezelfde plaats in de onderneming moet innemen als het oorspronkelijke activum.<sup>18</sup> Bovendien mag het motief van de vervreemding geen winstrealisatie zijn.<sup>19</sup> Anders dan bij de herinvesteringsreserve, is de ruilgedachte niet alleen van toepassing op een bedrijfsmiddel. Uit bijvoorbeeld het door de Hoge Raad gewezen arrest HR 22 oktober

2010, nr. 09/04077, *NTR* 2010/2558<sup>20</sup> volgt dat ‘ruilarresten in beginsel toepassing kunnen vinden op de ruil van alle soorten activa’.<sup>21</sup> De ruilarresten kunnen daarom ook van toepassing zijn op voorraden.<sup>22</sup> Wel moet ten tijde van de vervreemding van het activum een concreet plan tot vervanging bestaan,<sup>23</sup> terwijl voor de regeling van de herinvesteringsreserve een voornemen tot vervanging voldoende is.<sup>24</sup> Sinds 1 januari 2001, toen de herinvesteringsreserve werd ingevoerd, hoeft het nieuwe bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van ten hoogste tien jaar niet meer dezelfde economische functie als het vervangende bedrijfsmiddel te vervullen.<sup>25</sup> Daarmee kan gezegd worden dat de positie van de herinvesteringsreserve ten opzichte van die van de ruilgedachte is verbeterd en het belang van de ruilarresten in beginsel is afgenomen.<sup>26</sup> De rol van de ruilarresten is echter niet uitgespeeld en lijkt die van vangnetfunctie te zijn. De in de jurisprudentie ontwikkelde ruilgedachte is immers van toepassing op meer soorten activa dan bedrijfsmiddelen.

## 2.3. Hoofddijnen: regeling van de herinvesteringsreserve

Met de introductie van de Wet IB 2001 heeft de vervangingsreserve plaatsgemaakt voor de herinvesteringsreserve. De regeling is – zoals gezegd – in hoofddijnen hetzelfde gebleven, en strekt ertoe dat onder bepaalde voorwaarden de boekwinst behaald bij de verkoop van een bedrijfsmiddel kan worden gebruikt voor de herinvestering in een ander (nieuw) bedrijfsmiddel. Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve is vereist dat (i) een *vervreemding* van een bedrijfsmiddel plaatsvindt, waarbij (ii) de (netto-) *opbrengst* de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft en (iii) de aanwezigheid van het *voornemen* de opbrengst te herinvesteren.<sup>27</sup> Als aan deze voorwaarden is voldaan, kan voor de boekwinst een herinvesteringsreserve worden gevormd, waarbij vervanging in beginsel binnen drie jaar na het jaar van vervreemding moet plaatsvinden<sup>28</sup> door de boekwinst (die in de herinvesteringsreserve is ondergebracht) op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het (nieuwe) bedrijfsmiddel in mindering te brengen. De boekwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel mag echter na

11 Wet op de oorlogswinstbelasting van 22 juni 1916, *Stb.* 288.

12 Zie de resolutie van 27 februari 1941, nr. 106, *B.* 7462, waarbij eerst in de uitvoerings-sfeer vergelijkbare regelingen werden getroffen.

13 Art. 11 Besluit IB 1941.

14 Art. 14 Wet IB 1964.

15 Art. 3.25 Wet IB 2001. In dit verband prevaleert het voorzichtigheidsbeginsel boven het realisatiebeginsel.

16 HR 1 november 1989, nr. 25.303, *BNB* 1990/62. Zie ook de annotatie van H.J. Hellema in *BNB* 1958/85.

17 HR 4 april 1951, *B.* 8970. Zie voor de parlementaire behandeling in verband met de voorgestelde regeling van de herinvesteringsreserve Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, nr. 6, p. 12.

18 HR 14 maart 1990, nr. 26.043, *BNB* 1990/127.

19 Zie HR 1 november 1989, nr. 25.303, *BNB* 1990/62.

20 Zie ook J. Doornebal, ‘De reikwijdte van de ruilarresten’, *WFR* 2001/90, paragraaf 3.

21 Tot op heden heeft de Hoge Raad zich er nog niet over uitgelaten of de ruilarresten ook van toepassing zijn op passiefposten.

22 HR 22 oktober 2010, nr. 09/04077, *NTR* 2010/2558.

23 HR 12 februari 1986, nr. 22.922, *BNB* 1986/200. In HR 27 augustus 1997, nr. 31.481, *BNB* 1998/62 besliste de Hoge Raad dat vertraging in de uitvoering van een concreet plan tot vervanging (ook als geen sprake is van bijzondere omstandigheden) niet van belang is.

24 Art. 3.54, lid 1, Wet IB 2001.

25 Art. 3.54, lid 3 en 4, Wet IB 2001.

26 Zie onder andere A.O. Lubbers en M. Schaap, ‘Wetgevingsdilemma’s voor de belasting-rechter, geïllustreerd aan de hand van de ruilgedachte’, *WFR* 2011/1302, paragraaf 3.1.

27 Zie ook art. 3.54, lid 1, Wet IB 2001.

28 Zie art. 3.54, lid 5, Wet IB 2001.



deze vermindering niet lager zijn dan de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel.<sup>29</sup>

Voor de vraag wanneer sprake is van vervreemding van een bedrijfsmiddel is het arrest – over de aanmerkelijkbelang-regeling – HR 10 februari 1960, nr. 14.162, *BNB* 1960/123 van belang. In dit arrest omschrijft de Hoge Raad (een) vervreemding als ‘elke rechtshandeling waardoor de eigenaar (...) van een vennootschap (...) zijn vermogen in dat van een ander doet overgaan’. Deze formulering geldt wat mij betreft ook voor de toepassing van de herinvesteringsreserve. In de wet is nog een uitbreiding van het begrip vervreemding opgenomen, en wel in het zesde lid van art. 3.54 Wet IB 2001. Dat bepaalt dat met vervreemding wordt gelijkgesteld verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel. De overgang van een bedrijfsmiddel naar privé vormt evenwel geen vervreemding, omdat slechts een opbrengst bij vervreemding (en niet een onttrekkingswinst) kan worden gereserveerd.<sup>30</sup> Dit betekent dat van vervreemding van een bedrijfsmiddel (pas) sprake is bij een overgang uit het vermogen van de belastingplichtige.<sup>31</sup> Een beroep op de ruilarresten zal dan uitkomst kunnen bieden.<sup>32</sup>

Met betrekking tot het begrip opbrengst is in de parlementaire behandeling van de herinvesteringsreserve het standpunt ingenomen ‘dat geen ander begrip (opbrengst) is bedoeld dan het overeenkomstige begrip in de (...) vervangingsreserve’.<sup>33</sup> In HR 6 juni 2008, nr. 43.534, *NTFR* 2008/118 besliste de Hoge Raad – overeenkomstig de bedoeling van de wetgever – ‘dat onder (de vervangingsreserve) gebezigde begrip “opbrengst” moet worden verstaan de bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel verkregen tegenprestatie verminderd met de rechtstreeks aan die vervreemding toerekenbare kosten’. Aangezien met de introductie van de herinvesteringsreserve geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van de vervangingsreserve, moet voor de herinvesteringsreserve dus worden uitgegaan van de netto-opbrengst.

De herinvesteringsreserve kan alleen gevormd worden indien en zolang het voornemen bestaat om tot herinvestering van de opbrengst van het vervreemde bedrijfsmiddel over te gaan.<sup>34</sup> Dit voornemen moet volgens de Hoge Raad in HR 18 juni 1980, nr. 19.288, *BNB* 1980/234 bestaan op het einde van het boekjaar, en niet reeds op het moment van vervreemding van het bedrijfsmiddel.<sup>35</sup> In 2012 heeft de Hoge Raad beslist dat voor de instandhouding van de herinvesteringsreserve het herinvesteringsvoornemen onafgebroken aanwezig moet zijn.<sup>36</sup> Er bestaat dus een verschil tussen het jaar waarin de herinvesteringsreserve wordt gevormd (het voornemen moet bestaan op het einde van het boekjaar) en de (maximaal) drie jaren waarin de herinvesteringsreserve wordt aangehouden (het voornemen moet onafgebroken aanwezig zijn). Of het herinvesteringsvoornemen op de aangegeven momenten aanwezig is, heeft de belastingplichtige in zekere zin zelf in de hand. Hij zal dat aannemelijk moeten maken en dat is vooral een feitelijke aangelegenheid.<sup>37</sup>

#### 2.4. Ratio herinvesteringsreserve

De herinvesteringsreserve is – grotendeels – een voorzetting van de vervangingsreserve die is gebaseerd op de continuïteitsgedachte van de onderneming.<sup>38</sup> Die gedachte houdt de wens in de modernisering van bedrijfsapparatuur niet door de belastingheffing te laten verstoren of te belemmeren in gevallen waarin de intentie tot winstrealisatie ontbreekt.<sup>39</sup> Bij de invoering van de Wet IB 2001 is deze gedachte niet losgelaten. Integendeel, er is een aantal maatregelen genomen ter versterking en dynamisering van het ondernemerschap. Een daarvan is het omvormen van de vervangingsreserve in de herinvesteringsreserve. De vervangingsreserve werd in de praktijk te beperkt bevonden, omdat ‘de eis van vervanging slechts kan geschieden indien eenzelfde bedrijfsmiddel wordt aangeschaft’.<sup>40</sup> Door het laten vervallen van deze eis kan, aldus de memorie van toelichting, de ondernemer beter reageren op gewijzigde marktomstandigheden.<sup>41</sup> Het verleggen van activiteiten, mede op het gebied van technologische veranderingen van bijvoorbeeld pc en internet, wordt zodoende vergemakke-

29 Zie art. 3.54, lid 2, Wet IB 2001. Zie voor de toepassing van de boekwaarde-eis: P.H.J. Essers, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer 2013, p. 372-374.

30 HR 18 maart 1970, nr. 16.322, *BNB* 1970/93 (voor de toepassing van de vervangingsreserve). Zie ook het besluit van 9 december 2011, nr. BLKB2011/2061M, *NTFR* 2011/2919, *BNB* 2012/85, onderdeel 2.2. In de literatuur wordt een andere opvatting verdedigd. Zie daarover R. Russo, *Herinvesteringsreserve in kort bestek*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2005, paragraaf 2.3 en R. Russo, *Herinvesteringsreserve*, tweede druk, Kluwer, Deventer 2004, paragraaf 5.3.2. Idem: zijn op 16 december 1992 verdedigde proefschrift, *Vervangingsreserve. Aspecten van de belastingheffing van boekwinsten op bedrijfsmiddelen*, paragraaf 7.3.2. Zie daarover ook: P.H.J. Essers, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer 2013, p. 369-370.

31 L.J.M. Nouwen meent dat de Hoge Raad het begrip vervreemding niet uitputtend heeft willen weergeven (*Over het aanmerkelijk belang*, Kluwer, Amsterdam 1965, p. 21-22).

32 HR 15 april 1998, nr. 33.228, *BNB* 1998/232.

33 Kamerstukken II, 2000-2001, 27 209, nr. 6, p. 8.

34 Volgt uit de slotzin van art. 3.54, lid 1, Wet IB 2001.

35 Zie ook HR 1 juli 1997, nr. 32.165, *BNB* 1997/288.

36 HR 9 november 2012, nr. 11/05078, *NTFR* 2013/378.

37 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 5 april 2012, nr. 10/00918, *NTFR* 2012/1566 en Hof Amsterdam 20 december 2012, nr. 10/00910, *NTFR* 2013/491. De Hoge Raad heeft de ingestelde cassatieberoepen in *NTFR* 2012/1566 en *NTFR* 2013/491 ongegrond verklaard onder verwijzing naar art. 81 Wet RO (HR 29 maart 2013, nr. 12/02503, *NTFR* 2013/689 respectievelijk HR 12 juli 2013, nr. 13/00470, *NTFR* 2013/1400).

38 Kamerstukken II, 1958-1959, 5380, nr. 3, p. 22.

39 L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer 2001, p. 350.

40 J.G.S. Warmerdam, ‘Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw; een lekkere sigaar uit eigen doos’, *WFR* 1999/939, paragraaf 3.2.

41 Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 6.



lijkt.<sup>42</sup> De facto is de ratio van de herinvesteringsreserve ten opzichte van die van de vervangingsreserve niet gewijzigd, maar legt de wetgever meer nadruk op een dynamische invulling van de continuïteitsgedachte van de onderneming. Zo acht hij slechts van belang of de opbrengst bij vervreemding van een bedrijfsmiddel in de onderneming wordt geherinvesteerd.<sup>43</sup> Wel moet daarbij een onderscheid worden gemaakt tussen (i) een bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van ten hoogste tien jaar en (ii) een bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van meer dan tien jaar of waarop in het geheel niet wordt afgeschreven. Voor de laatstgenoemde categorie blijft de eis van dezelfde economische functie (als het vervangende bedrijfsmiddel) gelden. Dit geldt niet in het geval een bedrijfsmiddel is vervreemd als gevolg van overheidsingrijpen.<sup>44</sup> De wetgever wil – ook om budgettaire redenen – voorkomen dat de stille reserve uit een bedrijfsmiddel met een relatief korte afschrijvingsduur wordt doorgeschoven naar een bedrijfsmiddel met een lange afschrijvingsduur met als gevolg dat de stille reserve gedurende een veel langere periode of in zijn geheel niet wordt gerealiseerd.<sup>45</sup> De (praktische) consequentie daarvan is, dat de belastingplichtige te maken heeft met twee regimes binnen de regeling van de herinvesteringsreserve.<sup>46</sup> Op de vraag of dat wenselijk is,<sup>47</sup> kom ik in paragraaf 4 terug.

### 3. Bedrijfsmiddel

#### 3.1. Begrip bedrijfsmiddel in de wet en in de parlementaire geschiedenis

Het begrip bedrijfsmiddel is niet gedefinieerd in art. 3.54 Wet IB 2001 en evenmin in de voorloper daarvan.<sup>48</sup> In het eerste lid van art. 3.30 Wet IB 2001 is echter opgenomen dat kan worden afgeschreven op goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt. In deze wettelijke bepaling staat daar tussen haakjes achter 'bedrijfsmiddelen'. De wetgever verschaft hiermee een indicatie van wat een bedrijfsmiddel is, maar een volwaardige omschrijving bevat (ook) deze bepaling niet. Uit de parlementaire geschiedenis

blijkt dat met de invoering van art. 3.30 Wet IB 2001 geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van het identieke eerste lid van art. 10 Wet IB 1964.<sup>49</sup> Voor de inhoud van het begrip bedrijfsmiddel moet daarom in de eerste plaats te rade worden gegaan bij parlementaire geschiedenis van art. 10 Wet IB 1964. Uit de memorie van antwoord bij een andere wet volgt dat 'als bedrijfsmiddelen slechts kunnen worden beschouwd de zaken welke als duurzame kapitaalgoederen het vast kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt'.<sup>50</sup> Het gaat bij het begrip bedrijfsmiddel dus om *duurzame* kapitaalgoederen die behoren tot het *vaste kapitaal* van een onderneming.<sup>51</sup> Middelen die voor de omzet bestemd zijn, zoals voorraden, kunnen daarom geen bedrijfsmiddelen zijn.<sup>52</sup> Daarnaast wordt in het zevende lid van art. 3.54 Wet IB 2001 bepaalde zaken genoemd die voor de toepassing van de herinvesteringsreserve niet als bedrijfsmiddelen kwalificeren (voorwerpen van geringe waarde en vermogensrechten die ter belegging worden gehouden).<sup>53</sup>

#### 3.2. Begrip bedrijfsmiddel in de jurisprudentie

Het begrip bedrijfsmiddel zoals dat thans in art. 3.30 Wet IB 2001 wordt gehanteerd, is met name tot ontwikkeling gekomen in de rechtspraak.<sup>54</sup> In oude jurisprudentie – van begin vorige eeuw – is niet expliciet aangeduid wanneer er sprake is van een bedrijfsmiddel. In de jaren vijftig kwam daar verandering in. In zijn standaardarrest van 11 maart 1953, nr. 11.214, *BNB* 1953/119 overwoog de Hoge Raad 'dat bedrijfsmiddelen in het algemeen (...) tot het bedrijfsvermogen behorende zaken [zijn], welke – in tegenstelling tot de zaken, die voor den omzet zijn bestemd – behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. (...) Daarbij [is

49 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 107.

50 Memorie van antwoord, 1962-1963, 6000, nr. 9, p. 10-11 (bij de voorbereiding van de Wet VPB 1969).

51 Aldus C. Bruijsten, 'Afschrijving, vervangingsreserve en het begrip 'bedrijfsmiddel'', *WFR* 2005/849, paragraaf 3.2.

52 Memorie van antwoord, 1962-1963, 5380, nr. 19, p. 33 (bij de voorbereiding van de Wet IB 1964).

53 Zie uitgebreid R. Russo, *Herinvesteringsreserve in kort bestek*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2005, paragrafen 3.5.2 en 3.5.3 en R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2012, paragraaf 2.4.1.2. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op grond van art. 8, lid 13, Wet VPB 1969 een deelneming evenmin kwalificeert als bedrijfsmiddel.

54 Uit de rechtspraak volgt ook dat economische eigendom voldoende is om voor de kwalificatie als bedrijfsmiddel in aanmerking te komen. Van economische eigendom is sprake indien de ondernemer het risico van waardeverandering ter zake van het bedrijfsmiddel aangaat, alsmede het eventueel tenietgaan ervan (HR 19 oktober 1955, nr. 12.407, *BNB* 1955/377, HR 24 december 1957, nr. 13.378, *BNB* 1958/84 en HR 8 mei 1985, nr. 22.635, *BNB* 1986/75). Zie ook H.P.A.M. van Arendonk e.a., *Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 77 en R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2012, paragraaf 2.2.4.

42 Zie onder meer J.Ch. Caanen, 'Ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting', *TFO* 2000/50, paragraaf 10.1.

43 Zie in deze zin ook HR 1 april 2005, nr. 38.973, *NTFR* 2005/420 en HR 12 mei 2006, nr. 41.105, *NTFR* 2006/695.

44 Art. 3.54, lid 9 e.v., Wet IB 2001. Zie J.J.M. Jansen, 'Herinvesteringsreserve, overheidsingrijpen en staking', *WFR* 2007/1339, paragrafen 2 t/m 6.

45 Zie ook J.Ch. Caanen, 'Ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting', *TFO* 2000/50, paragraaf 10.2.

46 Zie ook H.P.A.M. van Arendonk, 'De Belastingherziening 2001: een vervolg', *MBB* 2000 nr. 9, paragraaf 5.

47 Aldus L.J.A. Pieterse in 'Enkele aspecten van de herinvesteringsreserve', *NTFR-B* 2008/43, paragraaf 3.

48 In deze zin ook C. Bruijsten en J. Doornebal, 'Methoden voor aftrek van uitgaven wegens aanschaf, verbetering en onderhoud van bedrijfsmiddelen', *WFR* 2013/1212, paragraaf 2.1.



het] niet nodig (...), dat (...) exploitatie ook het doel is, doch voldoende is, dat door welke oorzaak en uit hoofde van welke beweegredenen dan ook zodanige exploitatie in het bedrijf bedrijfsmatig, zij het ook noodgedwongen en tijdelijk, is ter hand genomen.' Dit betekent dat het begrip exploitatie een min of meer neutraal karakter heeft. Het maakt met andere woorden in beginsel niet uit met welk doel de in de onderneming gebruikte zaken rendabel worden gemaakt.<sup>55</sup>

Uit HR 30 september 1959, nr. 14.012, *BNB* 1959/354, blijkt dat de vraag of sprake is van een bedrijfsmiddel 'in het algemeen onafhankelijk van dienaangaande door den ondernemer gehuldigde opvatting, aan de hand van de functie en de plaats van die zaak in het bedrijf kan worden beantwoord.' Niettemin kunnen er grensgevallen zijn, aldus de Hoge Raad, 'waarin de plaats en de functie in het bedrijf niet noodzakelijk de oplossing brengen, [maar] de opvatting en dienovereenkomstig behandeling door den ondernemer den doorslag moet geven. [Tot] die grensgevallen [kunnen] onder meer [zaken] behoren, waarvan op goede gronden kan worden verdedigd zowel, dat zij onderdelen zijn van andere bedrijfsmiddelen of tot vervanging van die onderdelen dienen, als dat zij een min of meer zelfstandig bestaan leiden.'

Dit arrest van de Hoge Raad kan niet anders worden gelezen of begrepen dan dat bij (de hiervoor genoemde) grensgevallen de gedragslijn van de ondernemer bepalend zal zijn.<sup>56</sup> In het verlengde van *BNB* 1959/354 volgt uit HR 6 december 1995, nr. 30.593, *BNB* 1996/58, dat 'tot de bedrijfsmiddelen behoren (...) – in overeenstemming met hetgeen door de Hoge Raad in (*BNB* 1953/119) is beslist – niet slechts (...) zaken, waarvan de exploitatie al of niet noodgedwongen tijdelijk ter hand is genomen, maar ook (...) zaken welke zijn verworven met de overheersende bedoeling deze in de onderneming te exploiteren'. De Hoge Raad laat in dit arrest als uitgangspunt gelden dat in beginsel de bedoeling van de ondernemer bepalend kan zijn, maar dan moet ook het gebruik van de zaken daarbij aansluiten.<sup>57</sup>

Het voorgaande kan als volgt worden samengevat. Een bedrijfsmiddel moet *duurzaam* worden gebruikt ten behoeve van het *ondernemingsdoel* en tot het *vaste kapitaal* van het *ondernemingsvermogen* behoren. Bij grensgevallen

(zoals zaken die zowel onderdelen van een ander bedrijfsmiddel zijn, als die in zekere mate zelfstandig zijn), kan de *gedragslijn* en de *bedoeling* van de ondernemer de doorslag geven. Wel moet (dan) het *gebruik* van de zaken overeenkomstig de bedoeling van de ondernemer zijn. Op grond van de jurisprudentie heeft Jacobs in zijn proefschrift een overzicht opgetekend van vier (kern)elementen waaruit het begrip bedrijfsmiddel uiteen valt. Deze elementen zijn te onderscheiden in: 'het oogmerk van aankoop en de feitelijke aanwending geeft het object de bestemming, welke dient te zijn gebruikt ten behoeve van het ondernemingsdoel in technische zin (...); de aard van de zaak of object in het algemeen moet duurzaam gebruik toelaten; bedrijfsmiddelen moeten per definitie behoren tot het ondernemingsvermogen (...); centraal staat de tegenstelling vast kapitaal versus vlottend kapitaal (...).'<sup>58</sup> Het zal niemand verbazen dat de door Jacobs genoemde elementen nog steeds relevant zijn voor de vraag wanneer sprake is van een bedrijfsmiddel.

### 3.3. Begrip bedrijfsmiddel: grensgevallen

Aan de hand van de hiervoor besproken uitgangspunten heeft de Hoge Raad talloze arresten gewezen over de vraag of bepaalde zaken al dan niet kwalificeren als bedrijfsmiddelen voor de toepassing van de (vervangings- en/of) herinvesteringsreserve. Met name het onderscheid tussen bedrijfsmiddel en voorraad<sup>59</sup> is (voor de praktijk) interessant te noemen.<sup>60</sup> Zo kan een bedrijfsmiddel – op den duur – geherkwalificeerd worden in voorraad (de eerste situatie). Het kan uiteraard ook voorkomen dat een vermogensbestanddeel dat aanvankelijk tot de categorie voorraad moet worden gerekend transformeert in een bedrijfsmiddel (de tweede situatie).<sup>61</sup>

In de eerste situatie zal de functie van bedrijfsmiddel pas verloren gaan als het bedrijfsmiddel wordt verkocht of wordt aangewend voor een nieuwe ondernemingsactiviteit die erin resulteert dat het bedrijfsmiddel de gedaante van voor de omzet bestemde voorraad aanneemt.<sup>62</sup> De handelingen die worden verricht om een bedrijfsmiddel te verkopen, leiden evenwel niet tot het constateren van

55 Vgl. R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2012, paragrafen 2.3.2.2.

56 Zie ook H.J. Doedens, 'Over de ontwikkeling van het begrip bedrijfsmiddel', in: *Fiscaal-Economische opstellen. Bundel opstellen aangeboden aan prof. dr. B. Schendstok*, N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn 1966, p. 56.

57 D.J. Prinsen is in 'De kwalificatie van een ter belegging aangehouden onroerende zaak als bedrijfsmiddel', *WFR* 1996/781, paragraaf 5.1 van mening dat Russo in zijn noot bij dit arrest in *FED* 1996/125 ten onrechte opmerkt dat uitsluitend de bedoeling van de ondernemer doorslaggevend is.

58 J.J.H. Jacobs, *Het bedrijfsmiddel: Opstellen over de ontwikkeling en functies van het begrip bedrijfsmiddel in Nederlandse belastingen naar de winst*, H.D. Tjeenk Willink, Groningen 1974, p. 18.

59 Zie voor het begrip voorraad onder andere HR 17 april 1957, nr. 13.039, *BNB* 1957/238.

60 Zie onder meer R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2012, paragrafen 2.3.2.3 en 2.3.2.4 en R. Russo, 'Ontwikkelingen in de Herinvesteringsreserve', *WFR* 2011/41, paragraaf 2.

61 Zie ook J. Doornebal, 'Statuswijziging van bedrijfsmiddel in voorraad', *NTFR-B* 2008/49.

62 HR 12 mei 2006, nr. 41.105, *NTFR* 2006/269. De bij vervreemding behaalde boekwinst kan niet worden gecompartmenteerd voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.



een nieuwe ondernemingsactiviteit, zodat in een dergelijk geval de functie van bedrijfsmiddel niet verloren gaat.<sup>63</sup> Dit blijkt ook uit HR 6 december 2013, nr. 12/05867, *NTFR* 2014/299, waarin – kort gezegd – geoordeeld is dat een andere aanwending van een perceel die leidt tot een nieuwe ondernemingsactiviteit in projectontwikkeling, niet tot herkwalificatie hoeft te leiden als het vermogensbestanddeel de oorspronkelijke functie van stallingsruimte blijft vervullen. De Hoge Raad verschaft de belastingplichtige dus enige vrijheid om het bedrijfsmiddel geschikt te maken voor de verkoop zonder dat het karakter bedrijfsmiddel onmiddellijk verloren gaat, omdat het activum als voorraad moeten worden bestempeld. In de zaak die tot voornoemd arrest heeft geleid, betekende dit dat de bij de vervreemding van het perceel behaalde boekwinst in een herinvesteringsreserve mocht worden ondergebracht. Maar als een (onverkocht) onroerend goed eerst tijdelijk wordt verhuurd met de overheersende bedoeling te worden verkocht, en in zoverre gelijk te stellen is aan een goed dat voor de omzet is bestemd, heeft de Hoge Raad een soort tussencategorie gecreëerd, te weten (in de literatuur aangeduid als) een ‘hybride bedrijfsmiddel’. Over een hybride bedrijfsmiddel kan wel worden afgeschreven, maar de toepassing van de herinvesteringsreserve is uitgesloten.<sup>64</sup>

De herkwalificatie van voorraad in een bedrijfsmiddel dat dienstbaar is aan de onderneming (de tweede situatie) lijkt niet veel voor te komen. In de vastgoedwereld zal dat anders zijn.<sup>65</sup> Te denken valt aan bijvoorbeeld een onroerende zaak die voor de verkoop bestemd was, maar (in economisch moeizame tijden) uiteindelijk niet-tijdelijk wordt verhuurd.<sup>66</sup>

#### 4. Begrip bedrijfsmiddel: recapitulatie en verhouding tot de ratio van de herinvesteringsreserve

In de wet is geen specifieke definitie van het begrip bedrijfsmiddel opgenomen, behoudens dat bepaalde zaken voor de toepassing van de herinvesteringsreserve niet als bedrijfsmiddelen kwalificeren (voorwerpen van geringe waarde en

vermogensrechten die ter belegging worden gehouden).<sup>67</sup> Het is (verder) aan de rechter overgelaten om het begrip bedrijfsmiddel (nader) vorm te geven. Dat heeft hij met verve gedaan. Tot op de dag van vandaag bepalen vooral betrekkelijk lang geleden gewezen arresten de inhoud van dit voor de toepassing van de herinvesteringsreserve belangrijke begrip. De laatste jaren heeft de rechtsontwikkeling wederom een impuls gekregen en heeft de Hoge Raad de scheidslijn tussen de begrippen bedrijfsmiddel en voorraad scherper getrokken. Op dit moment kan worden gezegd dat de contouren van het begrip bedrijfsmiddel min of meer zijn uitgekristalliseerd. De hoofdlijn die – wat simplistisch weergegeven – uit zowel de parlementaire geschiedenis als de jurisprudentie naar voren komt, is dat bedrijfsmiddelen duurzame kapitaalgoederen zijn die behoren tot het vaste kapitaal van een onderneming. De ruim vier decennia geleden door Jacobs in dit verband opgetekende vier (kern)voorwaarden waaraan voldaan moet zijn wil sprake zijn van een bedrijfsmiddel, zijn springlevend (zie paragraaf 3.2). Zij kunnen nog steeds goede diensten bewijzen bij de beoordeling van de vraag of bepaalde zaken al dan niet kwalificeren als bedrijfsmiddelen voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.

Ook de ratio van de herinvesteringsreserve is helder, zo kan uit paragraaf 2.4 worden opgemaakt. De wetgever beoogt een (open en) dynamische regeling met de nadruk op de continuïteitsgedachte van de onderneming, die ook centraal stond in de regeling van de vervangingsreserve. De manier waarop deze gedachte in de tekst van de wet tot uitdrukking is gebracht, is evenwel veranderd. Sinds 2001 is in beginsel de eis losgelaten dat het vervangende bedrijfsmiddel functioneel-economisch dezelfde plaats moet innemen als het afgestoten bedrijfsmiddel. Er kan met andere woorden – en huiselijk gezegd – een vrije uitruil van bedrijfsmiddelen plaatsvinden. Dat bevordert de door de wetgever gepropageerde economische dynamiek, omdat stille reserves die worden gerealiseerd gemakkelijker kunnen worden aangewend in de onderneming. Deze reserves worden immers niet in de heffing betrokken, als tenminste ook aan de andere voorwaarden voor toepassing van de herinvesteringsreserve wordt voldaan. De voornoemde vrije uitruil kan plaatsvinden bij bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van ten hoogste tien jaar of bij bedrijfsmiddelen die als gevolg van overheidsingrijpen zijn vervreemd. In deze gevallen maakt het niet uit op welke manier de opbrengst bij vervreemding van een bedrijfsmiddel wordt geherinvesteerd, als de vrijgekomen middelen maar – en dat is in principe de enige restrictie – in een ‘nieuw’ bedrijfsmiddel worden gestoken. Dit betekent dat indien een bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van ten hoogste tien jaar eenmaal tot de categorie van de duur-

63 HR 6 juni 2008, nr. 43.515, *NTFR* 2008/1117 en HR 12 mei 2006, nr. 41.105, *NTFR* 2006/269.

64 Zie ook HR 1 april 2005 nr. 38.973, *NTFR* 2005/420. In de literatuur is de introductie van het begrip hybride bedrijfsmiddel niet onopgemerkt gebleven (zie onder meer R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, Fed fiscale brochures, Kluwer, Deventer 2012, paragrafen 2.4.2.1; R. Russo, ‘Ontwikkelingen in de Herinvesteringsreserve’, *WFR* 2011/41, paragraaf 2; T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, ‘(Her)kwalificatie van bouwprojecten (2): tussentijds “omkatten” van vastgoed’, *WFR* 2009/227, paragraaf 2.2.2 en R. Russo, ‘Herinvesteringsreserve na 2001 en na 2007’, *WFR* 2007/353, paragraaf 3).

65 HR 1 april 2005 nr. 38.973, *NTFR* 2005/420. Zie ook T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, ‘(Her)kwalificatie van bouwprojecten (2): tussentijds “omkatten” van vastgoed’, *WFR* 2009/227, paragraaf 1.

66 Het is niet duidelijk of (ook) in deze de bij vervreemding behaalde boekwinst niet kan worden gecompartmenteerd voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.

67 Zie paragraaf 3.1.



zame kapitaalgoederen kan worden gerekend, de wetgever ervan uitgaat dat – als het bedrijfsmiddel wordt vervreemd en een herinvesteringsvoornemen aannemelijk kan worden gemaakt – voor dit bedrijfsmiddel een herinvesteringsreserve kan worden gevormd.

Uit het voorgaande volgt dat niet elk bedrijfsmiddel kwalificeert voor toepassing van de regeling. Sommige bedrijfsmiddelen zijn (terecht) uitgesloten van de regeling en ten aanzien van andere wil de wetgever winstuitstel voorkomen. Het gaat om winstuitstel dat het gevolg is van het doorschuiven van een stille reserve ter zake van een bedrijfsmiddel met een relatief korte afschrijvingsduur naar een bedrijfsmiddel zonder of met een lange afschrijvingsduur. Het resultaat van zodanig doorschuiven zou immers zijn dat de stille reserve 'onderduikt' in een bedrijfsmiddel dat niet of over een betrekkelijk lange periode (meer dan tien jaar) wordt afgeschreven. De reserve zou dan gedurende een veel langere periode of in zijn geheel niet worden gerealiseerd. Dat niet alle bedrijfsmiddelen kwalificeren resulteert erin dat afbreuk wordt gedaan aan de ratio van de regeling, die mijns inziens vergt dat in principe ter zake van elk bedrijfsmiddel een herinvesteringsreserve zou moeten kunnen worden gevormd. De ratio van de regeling wordt met andere woorden niet op absolute wijze weerspiegeld in de tekst van de wet. Daar valt begrip voor op te brengen, omdat een absolute toepassing van de regeling de mogelijkheid van winstmanipulatie ongemoeid zou laten en het budgettair beslag dat daardoor optreedt, is terecht (te) groot geacht, zoals tijdens de parlementaire behandeling duidelijk is gemaakt.<sup>68</sup>

## 5. Tot besluit

Het begrip bedrijfsmiddel vervult een sleutelrol in de toepassing van de herinvesteringsreserve. In deze beschouwing heb ik de stand van zaken rond het begrip bedrijfsmiddel in relatie tot de herinvesteringsreserve geïnventariseerd.

Verder heb ik onderzocht in hoeverre het begrip bedrijfsmiddel in staat is recht te doen aan de ratio van de herinvesteringsreserve. Ik ben tot de conclusie gekomen dat dat in voldoende mate het geval is.

68 Zie ook Kamerstukken II, 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 6.